

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 22/05/2013

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/35072-commissione-tributaria-provinciale-di-catania-sezione-quarta-sent-n-310-del-18-4-13-iva-accertameto-valore-aggiunto-senza-esame-acquisti>

Autore: sentenza

Commissione tributaria provinciale di Catania sezione quarta, sent. n. 310 del 18-4-13 : IVA - accertameto valore aggiunto senza esame acquisti

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CATANIA SEZIONE QUARTA, sent. n. 310 del 18-4-13 : IVA - accertamento valore aggiunto senza esame acquisti.

REPUBBLICA ITALIANA

N° 4

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

R.G.R.

N° 4000/11

**LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI CATANIA SEZIONE QUARTA**

UDIENZA
DEL 22.2.13

SENTENZA
N° 310/4/13

PRONUNCIATA

IL **22.3.13**

Riunita con l'intervento dei Signori:

Dott. Mario Muscarà	Presidente relatore
Dott. Salvatore Torchia	Giudice
Rag. Natale Distefano	Giudice

DEPOSITATA
IN SEGRETERIA

ha emesso la seguente

OGGI

SENTENZA

18.4.13

Omissis

DIRITTO E OSSERVAZIONI

Il ricorso contro l'avviso di accertamento n. **TYS02DA01451/2010 in materia di IVA e IRAP per l'anno 2005** va parzialmente accolto perché la società ha diritto, ex art. 19 DPR 633/72 e sulla base della dichiarazione annuale e di documenti riscontrati, alla detrazione dell'imposta pagata da quella incassata e le sanzioni vanno determinate per le violazioni ripetute e continuate sulla base delle disposizioni del D.Lgs.471/97 art. 16 – co.1°- con la previsione del "*favor rei*" di cui al D.Lgs. 472/97, poiché la società ha manifestato la buona volontà di definire la controversia con conciliazione e i soci hanno conciliato le conseguenti proprie posizioni.

La Commissione, preliminarmente, rigetta l'eccezione della ricorrente sulla notifica dell'atto impositivo alla società cancellata dal Registro Imprese – ex art. 2495 del

C.C. – perché la verifica tributaria è iniziata in epoca anteriore allo scioglimento e alla messa in liquidazione del 6 novembre 2008 e l'accertamento risulta notificato in epoca anteriore alla cancellazione dal registro Imprese del 14 novembre 2008. In ogni caso, trattandosi di società di persone nella quale i soci accomandatari sono illimitatamente e solidalmente responsabili delle obbligazioni sociali ex art. 2291-2318- 2312- 2324 del C.C., lo scioglimento della società e la messa in liquidazione non esplica effetti e conseguenze di cui all'art. 2945 del C.C. previsti per le società di capitali per le quali possono trovare applicazione le statuizioni della S. C. di Cassazione SS.UU. con sentenza n. 4060 del 2010. Infatti nella società di capitali, quali persone giuridiche con autonomia patrimoniale ed economica, i soci in sede di conferimento mettono a rischio solo la quota di capitale conferita e versata che in sede di liquidazione possono ricevere alla pari o sotto la pari oppure sopra la pari; mentre nelle società di persone, che hanno solo autonomia patrimoniale senza alcuna personalità giuridica, i soci mettono a rischio il patrimonio conferito e quello personale. Nella società in accomandita semplice solo i soci accomandati ne rispondono delle quote sociali conferite, escludendo ogni responsabilità e ogni obbligazione sociale.

In conclusione, per la sussistenza della responsabilità e delle obbligazioni in capo alla società in accomandita semplice e ai soci accomandatari, l'eccezione sulla notifica dell'avviso di accertamento e sulla conseguente richiesta di annullamento, va rigettata.

Questa Commissione, anche preliminarmente, osserva che:

- **ai fini IVA, il D.P.R. 633/72** impone la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto sulla base dei corrispettivi da cessioni di beni e di prestazioni (da non confondere con i ricavi) detratti gli acquisti (da non confondere con i costi).. Infatti fiscalmente l'IVA, che scaturisce da manifestazioni mediate; è l'imposta sul maggior corrispettivo o meglio “ sul valore aggiunto” che scaturisce dalla differenza tra le vendite e gli acquisti. Diversamente sarebbero stravolti i principi istituzionali e costituzionali dell'imposta, in quanto non sarebbe legittima e fondata, ma parziale e incerta specialmente quando sussistono, perché sostenuti, gli acquisti sui quali viene pagata l'imposta per quelli effettuati presso altre imprese. L'IVA non può essere determinata con i soli corrispettivi perché non è una imposta determinabile con dati economici scaturibili dalla differenza dei ricavi dai costi, quali valori emergenti da valutazioni estimative, ma, ex art. 1 PDR 633/72 da cessioni di beni e da prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni. L'IVA, ai sensi degli artt. 13-14-19 del D.P.R. 633/72, scaturisce dal legittimo principio della “*detrazione di imposta da imposta*” perché è liquidata, per differenza, sulla base di quella incassata dalle cessioni e/o prestazioni e di quella pagata sugli acquisti effettuati presso altre imprese – soggetti IVA.

La Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 8265 del 24 luglio 1991 ha già dichiarato che, in tema di IVA ed ai fini della determinazione dell'imponibile in via induttiva, ammette la detraibilità dell'imposta pagata nell'anno di imposta sugli acquisti e liquidata periodicamente ogni mese oppure ogni trimestre, ma non consente la detraibilità dell'imposta a credito e/o in eccedenza nell'anno successivo solo in

caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale. Infatti detta sentenza dispone che “ *l'Ufficio dell'I.V.A. può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio, ivi comprese le dichiarazioni mensili e trimestrali eventualmente presentate, e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle dichiarazioni mensili e trimestrali. Codeste norme hanno evidente carattere sanzionatorio dell'obbligo di presentare la dichiarazione annuale - momento essenziale nel regime dell'I.V.A. - ed altrettanto evidente scopo di prevenire il danno che altrimenti verrebbe cagionato all'erario quando quella dichiarazione viene a mancare.*”

La società ricorrente non ha omesso le dichiarazioni annuali, ma solo non ha esibito alcuni documenti per disordini interni sia per la tenuta (documenti annotati in parte su un vecchio computer in disuso) e sia per la conservazione (consistenti documenti annotati) , non considerati né dai verificatori e neanche dall'Ufficio, poiché dal processo verbale di constatazione non si rileva alcun esame di documenti ritenuti omessi, ma solo dichiarazioni verbali del 22 febbraio 2013 . Il vecchio computer, le registrazioni e alcuni documenti non bene analizzati ha consentito ai verificatori, prima, ed all'Ufficio, dopo, di poter presumere e accertare le vendite a fronte di documentati e giustificati acquisti. Senza tali supporti, l'Agenzia non avrebbe potuto accertare le cessioni ed emettere gli accertamenti, perché le semplici annotazioni nel vecchio computer costituiscono un adempimento contabile, ma non la prova della sussistenza delle operazioni posti in essere per poi poter affermare l'imposizione fiscale. L'accertamento delle imposte non scaturisce solo da una semplice annotazione nel suo aspetto formale, ma da tanti altri fatti e atti connessi alla sussistenza sostanziale dell'operazione aziendale supportata da fatture, da commissioni, bolle di consegna, pagamenti e quant'altro risulti inerente e coerente all'assunto finale . In materia tributaria, non è l'aspetto formale che impone il precetto fiscale ma quello sostanziale poiché il primo è sempre susseguente al secondo per il principio della relatività di cui alle norme dettate dagli artt. 23- 41- 53- della Costituzione italiana.

Ne consegue che la società ricorrente, che ha regolarmente presentato le annuali dichiarazioni fiscali , ha il diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti da quella sulle cessioni e/o sulle prestazioni solo nell'anno di competenza rilevabile dalle liquidazioni periodiche esposte nella stesse dichiarazioni annuali, escludendo, in ogni caso , il riporto del credito in eccedenza nella dichiarazione dell'anno successivo.

-Ai fini dei redditi, invece, il DPR 917 /86 TUIR statuisce che il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è basato sul possesso di redditi derivanti

da lavoro dipendente, da lavoro autonomo, da rendite di terreni e fabbricati, dall'esercizio delle attività di impresa, da proventi diversi, e proprio quelli di impresa, ai sensi dell'art.55 del TUIR, sono quelli che derivano dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2195 del codice civile.

Nell'impresa, sostanzialmente, il reddito è il risultato del conto economico ex art. 2425 del C.C. – elaborato con i criteri civili ex art 2426 del C.C. ed altri per differenza dai componenti positivi da quelli negativi che, fiscalmente, è determinato apportando le variazioni in aumento o in diminuzione secondo le disposizioni del TUIR.

Sono principalmente i ricavi e i costi, quali valori economici, che determinano il reddito di impresa nel rispetto dell'art. 53 della Costituzione, da non confondere con il valore aggiunto dell'IVA che deriva dalla differenza cessione- acquisti nei quali, rispettivamente, si ha l'imposta incassata e quella pagata con aspetti e origini numerari, non certamente economici e derivati in quanto quest'ultimi sono determinabili solo dopo valutazioni e/o stime.

La Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 2808 del 25 novembre 2008 ha dichiarato che

“In tema di accertamento della imposta sui redditi, qualora il contribuente ometta del tutto la presentazione della dichiarazione, e l'Amministrazione finanziaria proceda d'ufficio all'accertamento del reddito d'impresa con metodo induttivo, essa, dovendo procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, deve tenere conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti. Diversamente, d'altronde, si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con l'art. 53 Cost..”

Per quanto sopra esposto, in un corretto, legittimo e fondato accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria non si deve considerare solo i ricavi, ma anche i costi per determinare il reddito di impresa del tutto diverso dal profitto lordo, mentre per il valore aggiunto, per il “principio della detrazione di imposta da imposta” vanno considerati solo i documenti relativi agli acquisti ed alle vendite..

I verificatori a pagina 8-9-10 del processo verbale di constatazione non hanno esposto la differenza delle due voci “merce c/ vendite” e “merce conto vendite” esponendo dei dati senza un esplicito raffronto tra quelli dichiarati e quelli rilevati-accertati. In modo sintetico e poco chiaro sui “ricavi su merce” i verificatori a pagina 9 hanno così sintetizzato:

ANNO 2005

codice conto	descrizione conto	dare	avere	saldo
300	ricavi su merce	22.324,28	7.054.928,72	7.032.604,44
cashev	cashe c/ vendita		21.550,10	21.550,10
comm	commissioni	576,87		576,87
comp	competenze		1,00	1,00
facc	facchinaggio		3.170,00	3.170,00

meve	merce c/vendita	5.167.631,70	5.167.631,70
meve2	merce c/vendita	1.862.575,92	1.862.575,92
nocre	varazione merce con nota di	21.747,41	21.747,41

In questo prospetto non risulta che sia stato posto in essere il raffronto tra le operazioni rilevate e quelle registrate mediante adeguata scomposizione, così come dispone l'art. 54 del D.P.R. 633/72.

A pag. 9 del p.v.c. del 24 aprile 2008 i verificatori dichiarano “ *in particolare, gli elementi contenuti nelle singole poste di bilancio sono stati raffrontati con quanto indicato nelle scritture contabili obbligatorie (fatture nazionali ed estere emesse) rilevando, in sintesi, quanto segue:* ”

2005

codice conto	descrizione conto	importo	fat.est	fatt.naz.	differ. non fatt.
300	ricavi su merce				
cassev	casce c/ vendita	21.550,10		5 116,6	21.433,45
comm	commissioni	- 576,87		- 576,87	-
comp	competenze	1,00			1,00
facc	facchinaggio	3.170,00			3.170,00
meve	merce c/vendita	5.167.631,70	185,97	2 1.222.715,4	3.944.730,31
meve2	merce c/vendita	1.862.575,92		2 1.862.575,9	-
nocre	varazione merce con nota di	- 21.747,41		- 21.747,41	-
TOTALE					3.969.334,76

Non è stata rilevata neanche l'eventuale compensazione alquanto rilevante nel settore agricoltura, tra l'altro collegato al settore di attività della società accertata per gli eventuali controlli incrociati relativi agli acquisti.

Considerando che il giudizio avanti le Commissioni Tributarie non di “ *impugnazione/annullamento* ”, ma di “ *impugnazione/merito* ” (Cass. n.4280/2001) e che il giudice tributario ha il potere di controllare e di verificare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria (Cass.13802/2003) senza divieto di riquantificare gli imponibili dei tributi dovuti, l'accertamento posto in essere impugnato va modificato perché il volume di affari, il reddito di impresa ed il valore della produzione vanno rideterminati dovendo riconoscere i costi in detrazione dai ricavi per il risultato economico e gli acquisti in detrazione dalle vendite per determinare per differenza l'IVA tra quella incassata e quella pagata, poiché la contabilità è stata esaminata senza eccezioni di inattendibilità.

Va rigettata la richiesta della società ricorrente sul riconoscimento degli acquisti nella misura dell'87,50% delle vendite accertate di € 3.944.730,31 perchè la detraibilità dell'IVA non è determinata in termini percentuali, ma sul valore aggiunto che, nel caso in esame, è stato quantificato senza prendere in esame gli acquisti. La stessa società ha anche affermato che sugli acquisti ha applicato il ricarico non superiore al 25%.

I verificatori, prima, e l'Agenzia delle Entrate, dopo, non hanno rilevato le fatture ed i documenti relativi agli acquisti per quantificare l'IVA in detrazione, ma

solo le vendite, senza distinzione e specificazione delle fatture registrate e facenti parte della dichiarazione annuale presentata, per cui, forfetariamente, la Commissione determina l'IVA dovuta in € 48.000,00 quantificando il valore aggiunto in € 1.200.000,00 a fronte di quello determinato in € 3.969.334,76 e dell'ammontare delle vendite di € 5.167.631,70 . Ai fini IRPEF il reddito di impresa é quello proposto per la conciliazione in euro 409.275,00 da imputare ai soci e ai fini IRAP il valore della produzione di € 758.027,00 – giusta proposta di conciliazione depositata dall'Agenzia delle Entrate il 25 gennaio 2013 - per cui l'Ente impositore dovrà riliquidare le imposte ed irrogare le sanzioni al minimo e con il *favor rei*, considerando la buona volontà della società a voler definire la controversia con la conciliazione e la definizione delle posizioni da parte dei soci, sempre ché la società, previa comunicazione-liquidazione dell'Ente impositore, versi in tutto o a rate le imposte dovute entro venti giorni dalla notifica.

In conclusione il ricorso va parzialmente accolto dichiarando dovuta l'IVA quantificata in euro 48.000,00(quarantottomila/00) e le altre imposte come da proposta di conciliazione n. 500019/12 del 5 luglio 2012 depositata dall'Agenzia delle Entrate il 25 gennaio 2013.

Per le omissioni delle parti e per gli evidenti errori sulla determinazione del risultato finale, sussistono i motivi perché le spese di giudizio siano compensate tra le parti.

PER QUESTI MOTIVI

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, determina l'IVA dovuta di € 48.000,00 (quarantottomila/00), il reddito di impresa di € 409.275,00 ai fini IRPEF da imputare ai soci ed il valore della produzione di € 758.027,00 ai fini IRAP e manda all'Agenzia delle Entrate la riliquidazione dei tributi applicando le sanzioni al minimo e con il *favor rei* sempre ché la ricorrente, previa comunicazione-liquidazione dell'Ente impositore, versi in tutto o a rate le imposte dovute entro 20 giorni dalla notifica.

Compensa le spese di giudizio tra le parti.

Così deciso in Camera di Consiglio in Catania il 22 febbraio 2013

IL PRESIDENTE RELATORE